

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag. Dr. Ingrid Fehrer in der Beschwerdesache Bf., inXY, vertreten durch Mag. Steuerberater, inZ, gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärading (StNr. xxx/xxxx-xx) vom 25. Jänner 2013, vertreten durch Amtsbeauftragten, betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie Einkommensteuer 2009, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verwaltungsgeschehen

1. Fragebogen (Verf 24)

Mit Fragebogen vom 31. Juli 2009 gab die Beschwerdeführerin (Bf.) die Eröffnung ihres Gewerbebetriebes (Photovoltaikanlage) bekannt. Gleichzeitig erklärte sie den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Jahr 2009.

2. Rechnung vom 3. September 2009

Mit Rechnung vom 03.09.2009 erwarb die Bf. eine Photovoltaikanlage (4,90 kWp PV-Anlage, 3-phasige Einspeisung, einschließlich Montage) zum Preis von 16.500 € (netto; 3.300 € USt).

3. Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2009, Umsatzsteuererklärung 2010

In den am 11.03.2011 elektronisch eingebrachten Umsatzsteuererklärungen 2009 und 2010 machte die Bf. einen Vorsteuerabzug iHv 3.302,67 € (2009) und 21,95 € (2010) geltend. Der Gesamtbetrag für Lieferungen und Leistungen betrug im Jahr 2009 459 €, im Jahr 2010 823,30 €. In der Einkommensteuererklärung 2009 wurden (positive) Einkünfte

aus Gewerbebetrieb iHv 33,17 € ausgewiesen (Einnahmen: 495 €, AfA: 412,50 €, Miet- und Pacht Aufwand: 13,33 €).

4. Vorhalt vom 18. Dezember 2012, Antwortschreiben vom 12. Jänner 2013

Die Anlage befinde sich auf einem Scheunendach und habe eine Nennleistung von 4,9 kWp. Der private jährliche Durchschnittsverbrauch betrage 6.000 kWh. Zum Haushalt würden zwei Personen gehören. Die Landwirtschaft sei aufgelöst worden, daher ergebe sich kein Verbrauch aus dieser Tätigkeit.

Der gesamte Strom (Volleinspeiser) werde an die OeMAG (Abwicklungsstelle für Ökostrom) geliefert.

5. Bescheide vom 25. Jänner 2013

Das Finanzamt setzte die **Umsatzsteuer 2009** iHv 91,80 € fest und führte Folgendes begründend an:

Der Betreiber einer privaten Anlage zur Stromgewinnung werde nicht dadurch unternehmerisch tätig, dass er regelmäßig Strom an den Stromnetzbetreiber abgebe. Eine umsatzsteuerlich beachtliche unternehmerische Tätigkeit liege nur dann vor, wenn die Menge des erzeugten elektrischen Stroms dauerhaft deutlich größer sei, als die durch den Betreiber der Anlage privat verbrauchte Strommenge und der Stromüberschuss gegen Entgelt in das öffentliche Netz eingespeist werde. Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen, würden nicht zur Unternehmereigenschaft führen. Die Umsatzsteuer iHv 91,80 € würde die Bf. auf Grund der Rechnung schulden (§ 11 Abs 14).

Mit **Einkommensteuerbescheid 2009** setzte das Finanzamt die Einkommensteuer mit Null fest. Übersteige die Durchschnittsleistung einer Photovoltaikanlage den durchschnittlichen Stromverbrauch nicht dauerhaft um mehr als 50%, würden bei den Kosten der Anschaffung bzw des Betriebes der Anlage – unabhängig davon, ob es sich dabei um einen Voll- oder Überschusseinspeiser handelt – Ausgaben für den Haushalt der Steuerpflichtigen vorliegen, welche gemäß § 20 Abs 1 Z 1 EStG nicht abzugsfähig seien.

Berechnung: 4,9 kWp Nennleistung (1 kWp entspreche circa 900 bis 1.000 kWh/ Jahr), Verbrauch 6.000 kWh/Jahr (laut Angaben der Bf.), Verhältnis erzeugter Strom/ Stromverbrauch unter 150%.

Die **Umsatzsteuer 2010** wurde - unter Verweis auf die Begründung des Vorjahres - iHv 164,66 € festgesetzt.

6. Berufung vom 15. Februar 2013

Die dagegen erhobene Berufung wurde wie folgt begründet:

Die Tätigkeit des Bf. sei auf Einnahmenerzielung gerichtet, lediglich im Anfangsjahr sei es auf Grund des verkürzten Zeitraumes zu einem steuerlichen Verlust gekommen. Die Anlage sei mit der Absicht einer späteren Altersvorsorge errichtet worden und diene nachhaltig der Einnahmenerzielung. Mit dem Vertragsabschluss mit der OeMAG werde ein Dauerzustand zwecks Erzielung fortlaufender Einnahmen geschaffen. Die

Ablehnung der Unternehmereigenschaft mit der Begründung, dass eine umsatzsteuerliche beachtliche unternehmerische Tätigkeit nur dann vorliege, wenn die Menge des erzeugten elektrischen Stromes deutlich höher sei, als die durch den Betreiber der Anlage privat verbrauchte Strommenge, stelle eine Diskriminierung der Bf. dar. Das einheitliche Steuersystem in der Europäischen Union verfolge das Ziel der Neutralität im Wettbewerb. In Anlehnung an die deutschen Umsatzsteuerrichtlinien liege die Unternehmereigenschaft eines Anlagenbetreibers dann vor, wenn elektrischer Strom an einen Dritten verkauft werde. Dies sei bei netzgekoppelten Anlagen, die den erzeugten Strom ins öffentliche Netz einspeisen und diese Stromeinspeisung nach dem EEG vergütet wird, gegeben. Außerdem handle es sich bei der erworbenen Anlage um keinen Gegenstand der typischerweise privat genutzt werde. Deshalb könne das Betreiben einer Photovoltaikanlage nicht den Kosten der privaten Lebensführung zugerechnet werden.

7. Vorlage der Berufung

Die Berufung wurde sodann – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

8. Mit BGBl I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

II. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

9. Die Bf. errichtete im Jahr 2009 eine Photovoltaikanlage auf dem Dach ihrer Scheune. Die damit erzeugte Energie wurde zur Gänze in das örtliche Stromnetz eingespeist (Volleinspeiser) und an die OeMAG (Abwicklungsstelle für Ökostrom Österreich) geliefert. Der Bezug des für den Eigenbedarf benötigten Stroms erfolgte zur Gänze aus dem Ortsnetz.

10. Die hinsichtlich der Lieferung und Errichtung der gegenständlichen Photovoltaikanlage in Rechnung gestellte Umsatzsteuer möchte die Bf. als Vorsteuern in Abzug bringen und die erzielten Erlöse der Umsatzsteuer unterwerfen. Die Bf. verzichtete ab dem Jahr 2009 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer.

11. Die Betriebseinnahmen aus dem Stromverkauf wurden um die AfA (20-jährige Nutzungsdauer, Halbjahres-AfA) und den Miet- und Pachtaufwand gekürzt. Insgesamt ergab sich im Jahr 2009 ein Gewinn aus Gewerbebetrieb iHv 33,17 €.

III. Streitpunkte

12. Strittig ist, ob die Bf. mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit begründet hat bzw ob eine ertragsteuerliche Einkunftsquelle vorliegt.

IV. Gesetzliche Grundlagen

13. Gemäß **§ 2 Abs 1 UStG 1994** ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Nach **§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994** idgF kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

14. Art 9 Abs 1 der im Beschwerdefall anzuwendenden **MwStSystRL** (2006/112/EG) lautet auszugsweise:

Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden,..... Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

15. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß **§ 23 Z 1 EStG 1988** Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.

16. Zusage **§ 1 Abs 1 LVO** liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Nach **§ 2 Abs 2 LVO** liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen

Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (**Anlaufzeitraum**).

Liebhabelei im umsatzsteuerlichen Sinn kann gemäß **§ 6 LVO** nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

V. Rechtliche Würdigung

Umsatzsteuer

17. Auf Grund eines Vorabentscheidungsersuchens des Verwaltungsgerichtshofes erkannte der Europäische Gerichtshof in seinem Urteil vom 20.06.2013, C-219/12, in der Rechtssache *“Fuchs”*, dass Art 9 Abs 1 der MwStSystRL dahin auszulegen sei, dass der Betrieb einer auf oder neben einem Wohnhaus angebrachten Photovoltaikanlage, die derart ausgelegt ist, dass zum einen die Menge des erzeugten Stroms, die durch den Anlagebetreiber insgesamt privat verbrauchte Strommenge immer unterschreitet und zum anderen der erzeugte Strom gegen nachhaltige Einnahmen an das Netz geliefert werde, unter den Begriff *„wirtschaftliche Tätigkeit“* im Sinne dieses Artikels falle.

Da die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Photovoltaikanlage Strom produziere, der gegen nachhaltige Einnahmen an das Netz geliefert werde, seien die Voraussetzungen dafür, dass diese Tätigkeit unter den Begriff *„wirtschaftliche Tätigkeiten“* im Sinne von Art 9 der MwStSystRL falle, erfüllt. Diese Schlussfolgerung werde nicht durch den von dem vorlegenden Gericht festgestellten Umstand in Frage gestellt, dass die Menge des von dieser Anlage erzeugten Stroms die durch den Anlagenbetreiber für seinen Haushaltsbedarf verbrauchte Strommenge immer unterschreitet. Im vorliegenden Fall gehe nämlich aus der Vorlageentscheidung hervor, dass aufgrund der technischen Merkmale der fraglichen Anlage zum einen der erzeugte Strom an das Netz geliefert und zum anderen der verbrauchte Strom vom Betreiber des Netzes gekauft werde.

Wie das vorlegende Gericht festgestellt habe, werde, da es sich um eine netzgeführte Stromerzeugungsanlage handle, eine Zuordnung und Identitätsbestimmung des in Rede stehenden vertretbaren Wirtschaftsguts Strom nach seiner Einspeisung in das Netz und seiner Zurücklieferung aus dem Netz gar nicht möglich sein. Unter diesen Umständen sei festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Tätigkeit der Lieferung von Strom unabhängig von dem Vorgang sei, mit dem der Betreiber der Photovoltaikanlage Strom für seinen Haushaltsbedarf aus dem Netz beziehe, und dass deshalb das Verhältnis zwischen der Menge des erzeugten Stroms einerseits und der des verbrauchten Stroms andererseits für die Einstufung dieser Liefertätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit keine Rolle spiele.

18. Dieser Rechtsansicht folgend, kam der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.07.2013 (2009/15/0143) zu dem Schluss, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zu Recht davon ausgegangen ist, dass der Abgabepflichtige auf Grund des Betriebs der netzgeführten Photovoltaikanlage und der regelmäßigen

entgeltlichen Lieferung von darin produziertem Strom an das Netz Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 ist und ihm deshalb im Zusammenhang mit der Errichtung der Anlage auch die Vorsteuerabzugsberechtigung zukommt (siehe hiezu auch BFG 12.09.2014, RV/7103457/2010; 08.05.2014, RV/5101059/2007; 23.07.2014, RV/7100662/2013; uvm).

19. Der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs zugrunde gelegene Sachverhalt gleicht dem vorliegenden. Die nachhaltige entgeltliche Lieferung des erzeugten Stroms durch die Bf. an einen Abnehmer stellt zweifelsfrei eine „*wirtschaftliche Tätigkeit*“ iSd Art 9 Abs 1 MwStSystRL bzw eine „*gewerbliche Tätigkeit*“ iSd § 2 Abs 1 UStG 1994 dar.

Die Bf., die die Photovoltaikanlage zur Gänze ihrem Unternehmen zugeordnet hat, kann daher auch den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten der Anlage geltend machen.

Dem Beschwerdebegehren war somit vollinhaltlich stattzugeben.

Einkommensteuer

Die Bf. verkauft den produzierten Strom nachhaltig, unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu fremdüblichen Konditionen und erzielt hiebei Einnahmen. Die Anlage ist daher hinsichtlich des gesamten eingespeisten Stromes eine eigene gewerbliche Einkunftsquelle iSd 23 EStG 1988.

Eine Einkunftsquelle wäre nur zu verneinen, wenn der Betrieb als Liebhaberei zu werten ist. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 26.11.2014 (2010/13/0159) festhielt, ist bei der Unterscheidung zwischen den Tatbeständen des § 1 Abs 1 und Abs 2 LVO nicht auf das konkrete Verhalten des Abgabepflichtigen, sondern auf abstrakte Eigenschaften der Wirtschaftsgüter und der entfalteten Tätigkeiten abzustellen.

Bei dem Produkt Strom bzw dessen Erzeugung kann daher nicht von einer Betätigung im Rahmen einer persönlichen Neigung (Hobbytätigkeit) ausgegangen werden, sondern von einer Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LVO. Bei dieser Tätigkeit wird die Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes zunächst vermutet. Erst nach Ablauf des Anlaufzeitraumes gemäß § 2 Abs 2 LVO kann die Vermutung an Hand der in § 2 Abs 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden.

In casu ist lediglich der Einkommensteuerbescheid 2009 Gegenstand der Beschwerde. Abgesehen davon, dass dieses Kalenderjahr noch innerhalb des Anlaufzeitraumes liegt, wurde zudem kein Verlust, sondern ein Gewinn in Höhe von 33,17 € erzielt.

Auch hinsichtlich der Einkommensteuer war der Beschwerde stattzugeben.

VI. Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Frage, ob das Betreiben einer Photovoltaikanlage eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 Abs 1 MwStSystRL bzw § 2 Abs 1 UStG 1994 darstellt, wurde bereits vom Europäischen Gerichtshof und auch vom Verwaltungsgerichtshof beantwortet. Das vorliegende Erkenntnis hing daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die Revision war folglich nicht zuzulassen.

Linz, am 3. Februar 2015